

# ***DISCIPLINA LEGAL DA COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA ÉPOCA CONTEMPORÂNEA***

---

**JOSÉ AUGUSTO DELGADO**

*Ministro do Superior Tribunal de Justiça e  
Professor de Direito Público (Administrativo, Tributário e Processual Civil).*

Com o objetivo de tornar bem compreensível o regime ora adotado para a compensação tributária, passamos a demonstrar, inicialmente, os dispositivos legais que, atualmente, a disciplinam.

Registramos, primeiramente, os ditames do Código Tributário Nacional, com força de Lei Complementar, ao determinar:

a) "Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento."

Esse comando posto no Código Tributário Nacional está compatível com o art. 146, III, b, da Constituição Federal, que determina caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Os ditames do art. 170 são, conseqüentemente, regras gerais sobre o sistema a ser adotado para a compensação tributária, pelo que cabe, de modo específico, regulamento por via de legislação ordinária.

As regras gerais estabelecidas no art. 170 sofreram, contudo, limitações com a Lei Complementar nº 104, de 10.1.01. Esta incluiu no Código Tributário Nacional o art. 170-A, contendo vedação expressa a compensação tributária mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo contribuinte, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Registre-se, embora não haja necessidade, que a compensação do art. 170 não se confunde com a transação entre fisco e contribuinte permitida pelo art. 171 do próprio CTN, cuja redação transcrevo:

"Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso."

Na compensação não há concessões mútuas visando ultimar o litígio e pondo fim à extinção do crédito tributário. As obrigações das partes são valoradas de modo integral: Elas ingressam no fenômeno da compensação com a garantia dos direitos assegurados ao Fisco e ao Contribuinte.

A legislação ordinária sobre compensação submete-se, em nosso ordenamento jurídico, a evolução que passamos a registrar.

a) Em 30.12.91, entrou em vigor a Lei nº 8.383 que, ao instituir a Unidade Fiscal de Referência, alterou a legislação do imposto e rendas e adotou outras providências, fazendo inserir o art. 66, com a seguinte determinação:

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias,

mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo."

b) Em junho de 1995, a redação do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, foi alterada pela Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, que tratou do Plano Real, do Sistema Monetário Nacional e estabeleceu as regras e condições de emissão do REAL e os critérios para conversão das obrigações para o REAL, além de ter dado outras providências.

O art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, deu ao art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, a redação abaixo:

"Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§ 3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§ 4º As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo".

c) Nova alteração foi feita no fenômeno da compensação tributária com a vigência da Lei nº 9.250, de 26.12.95, que alterou a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e deu outras providências. O art. 39, da mencionada lei, fixou que:

"Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.

§ 1º (Vetado)

§ 2º (Vetado)

§ 3º (Vetado)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada."

d) Surgiu, em 27.12.96, com a sanção da Lei nº 9.430, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consultas e dá outras providências, nova alteração ao sistema de compensação. O art. 74, do mencionado diploma legal, estatui que:

"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo atributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão". (Esta redação é a que foi dada pela Lei nº 10.637, de 30.12.02, que alterou a redação original do referido dispositivo.)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.02.)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.02.)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação: (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.02) (Vide Medida Provisória nº 135, de 30.10.03)

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.02.)

II- os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.02.)

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.02.)

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.02.)

e) A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências, determina, em seu art. 49, que:

"Art. 49. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.

§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo."

As alterações introduzidas no sistema de compensação pela lei acima mencionada foram incorporadas na redação dos artigos, incisos e parágrafos da Lei nº 9.430, conforme demonstrado.

f) No campo legislativo ordinário, surge, por último, a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, que, em seu art. 17, disciplina:

'Art. 17. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 2002, passa a vigorar com a seguinte redação:

'Art. 74

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - os créditos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal - Refis, ou do parcelamento a ele alternativo; e

V- os débitos que já tenham sido objeto de compensação não homologada pela Secretaria da Receita Federal.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de trinta dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição." (NR).

g) A Secretaria da Receita Federal baixou a INSRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, publicada no DOU de 1º.10.02, disciplinando a restituição e a compensação de quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, a restituição de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados.



Este ato normativo regula, pois, a restituição, pela Receita Federal, das quantias recolhidas ao Tesouro Nacional, a título de tributo ou contribuição de melhoria sob sua administração, nas hipóteses que menciona, a restituição do IRPF não resgatada na rede bancária, a decorrente de cancelamento ou retificação de DI, a de receita não administrada pela SRF, o ressarcimento do IPI a missões diplomáticas e repartições consulares, a compensação efetuada pelo sujeito passivo, a compensação de débitos do sujeito passivo como créditos de terceiros e outros atos.

Por outro lado, a INSRF 323, de 24 de abril de 2003, altera os artigos 9º, § 1º, 12, parágrafo único, 14, § 4º, 21, §§ 6º, 7º e 8º, 24, §§ 2º, 5º e 6º, 25, caput, 28, 31, caput §§ 2º e 3º, 5º e 6º, e 38, citada Instrução Normativa nº 210.

Essas modificações dizem respeito à forma pela qual deverá ser feito o pedido de pagamento de restituição, determinando ainda que se aplica também às hipóteses de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, nas hipóteses que menciona. Trata também da forma como deverá ser apresentada a declaração de compensação e outros atos relevantes.

A Secretaria da Receita Federal, pela INSRF 360, de 24 de setembro de 2003, aprovou o programa de pedido eletrônico de ressarcimento ou restituição e declaração de compensação.

Ordena este ato normativo que o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou a contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, e quiser utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF ou ser restituído ou ressarcido desses valores, deverá encaminhar à Receita Federal, respectivamente, a declaração de compensação, pedido

eletrônico de restituição ou pedido eletrônico de ressarcimento gerado a partir do Programa PER/DCOMP 1.1, hipóteses mencionadas.

Esta instrução normativa entrou em vigor em 1º de outubro de 2003 e revogou formalmente, sem interrupção de sua força normativa, a de nº 320, de 11 de abril de 2003.

As decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre compensação têm seguido, de modo invariável, os preceitos sumulados indicados.

O tema merece análise mais aprofundada. Há variados aspectos que as decisões dos Tribunais têm apreciado e decidido, valorizando a compensação tributária e dando ênfase ao grau de confiança que deve existir entre o Poder tributante e o que está obrigado a recolher o tributo.

De igual modo, a jurisprudência administrativa vem se formando no sentido de permitir a compensação tributária com prestígio a uma conduta ética do Fisco e do contribuinte.

A infração a qualquer regramento da compensação tributária gerará responsabilidades no campo penal e administrativo tributário, sem se afastar o dever do tributo ser recolhido com as multas devidas, juros moratórios e correções monetárias de acordo com a lei.

Como demonstrado, a nossa preocupação ficou restrita a analisar os aspectos da compensação no Direito Civil e no Direito Tributário. Necessário se faz um estudo comparativo para demonstrar as diferenças existentes e, conseqüentemente, a necessidade de serem acolhidas, no campo tributário, as facilidades concedidas pelo Direito Civil para a extinção de obrigações recíprocas. O espaço do presente trabalho a tanto não permite.

Em outra oportunidade, esse estudo será apresentado, bem como os variados comportamentos jurisprudenciais sobre o assunto, inclusive pelas instâncias administrativas.